



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Karla Černína, Ph.D., a JUDr. Ing. Venduly Sochorové ve věci

žalobce: **Invictus solutions s.r.o.**, DIČ: CZ24180807  
sídlem Stýblova 2352/30a, Praha 4  
zastoupen advokátem Mgr. Ing. Michalem Hanychem, LL.M.  
sídlem Renneská třída 393/12, Brno

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**  
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2020, č. j. 47553/20/5300-22444-702525

**takto:**

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

## Odůvodnění:

### I. Vymezení věci

1. Žalobce uplatnil u Finančního úřadu pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíce prosince roku 2017 v celkové výši 466 705 Kč. Odpočet si nárokoval z plnění přijatých od dodavatelů ELGA s.r.o. (dodávka elektrické energie), NWT a.s. (dodávka elektroinstalačních prací na serverech) a CReativeMages s.r.o. (záloha k daňovému dokladu, jehož předmětem jsou komponenty). Dále žalobce uplatnil u správce daně nárok na odpočet DPH za zdaňovací období měsíce ledna roku 2018 v celkové výši 1 069 173 Kč. Odpočet si nárokoval z přijatých plnění od dodavatelů ATComputers, a.s. (zálohy k daňovým dokladům, jejichž předmětem jsou komponenty) a Compuny Corporation s.r.o. (text na faktuře: redukce aktivní).
2. Správce daně na základě výsledku postupu k odstranění pochybností zahájeného výzvou ze dne 14. 2. 2018, č. j. 233702/18/2901-50521-707462, neuznal žalobcem uplatněný nárok na odpočet daně za zdaňovací období měsíce prosince roku 2017, neboť žalobce neprokázal, že předmětná plnění se uskutečnila, byla uskutečněna plátcem a že byla použita pro účely uskutečnění ekonomických činností žalobce. Správce daně následně vydal platební výměr na DPH za dotčené zdaňovací období ze dne 5. 4. 2018, č. j. 667062/18/2901-50521-707462 (dále jen „platební výměr za prosinec 2017“), kterým žalobci vyměřil vlastní daň ve výši 534 191 Kč.
3. Dále správce daně na základě výsledku postupu k odstranění pochybností zahájeného výzvou ze dne 22. 3. 2018, č. j. 454699/18/2901-50521-707462, neuznal žalobcem uplatněný nárok na odpočet daně za zdaňovací období měsíce ledna roku 2018, neboť žalobce neprokázal, že předmětná plnění se uskutečnila, byla uskutečněna plátcem a že byla použita pro účely uskutečnění ekonomických činností žalobce. Správce daně následně vydal platební výměr na DPH za dotčené zdaňovací období ze dne 18. 5. 2018, č. j. 1063925/18/2901-50521-707462 (dále jen „platební výměr za leden 2018“), kterým žalobci vyměřil vlastní daň ve výši 1 147 533 Kč.
4. K odvolání žalobce proti výše zmíněným prvostupňovým rozhodnutím správce daně žalovaný žalobci částečně vyhověl a prvostupňová rozhodnutí změnil, a to v záhlaví uvedeném rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“). Změna platebního výměru za prosinec 2017 spočívala v tom, že žalobci byla namísto vlastní daně ve výši 534 191 Kč vyměřena vlastní daň ve výši 431 949 Kč, neboť žalovaný uznal žalobci nárok na odpočet daně z plnění přijatého od dodavatelů NWT a.s. a ELGA s.r.o. Změna platebního výměru za leden 2018 spočívala v tom, že žalobci byla namísto vlastní daně ve výši 1 147 533 Kč vyměřena vlastní daň ve výši 130 979 Kč, neboť žalovaný uznal žalobci nárok na odpočet daně z plnění přijatého od dodavatele ATComputers, a.s.
5. Žalobce se žalobou domáhá přezkoumání napadeného rozhodnutí.

### II. Obsah žaloby

6. Žalobce namítá porušení § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Žalobce tvrdí, že žalovaný nárok na odpočet DPH z přijatého plnění od společností CReativeMages s.r.o. a Compuny Corporation s.r.o. neuznal proto, že žalobce neprokázal, že nakoupené komponenty skutečně přijal a že

tyto konkrétní komponenty skutečně použil pro svou ekonomickou činnost. Tedy že neprokázal jednak faktické přijetí jednak přímou souvislost mezi přijatým plněním a svým podnikáním. Tímto závěrem se žalovaný zcela odchýlil od právního názoru správce daně, který žalobci neuznal nárok na odpočet DPH z důvodu, že žalobce vůbec nevykonával ekonomickou činnost. Žalovaný přeformuloval pochybnosti vyjádřené správcem daně až v odvolacím řízení poté, co byly vyvráceny pochybnosti správce daně o tom, že žalobce skutečně ekonomickou činnost vykonává. S uvedenou změnou právního názoru nebyl žalobce seznámen a neumožnil tak žalobci se k této změně vyjádřit. Tím upřel žalobci možnost hájit svá práva v daňovém řízení. Žalobce se totiž v domnění, že jádrem pochybností správce daně je samotná existence ekonomické činnosti žalobce, snažil správcem daně doložit a vysvětlit, že zpochybnovanou ekonomickou činnost skutečně vykonává. Kdyby byl žalobce upozorněn na to, že nově se středem pochybností žalovaného stalo faktické přijetí nakoupených komponentů a jejich využití, mohl by tomu přizpůsobit i svá vyjádření a důkazní návrhy.

7. Dále žalobce namítá, že splnil podmínky pro uznání nároků na odpočet DPH. Unesl i své důkazní břemeno k prokázání příslušných plnění, a to primárně předložením daňových dokladů a dalšími důkazními prostředky v tom rozsahu, v jakém byly kvalifikovaně vyjádřeny pochybnosti správcem daně. Žalobce v prosinci 2017 nakoupil od společnosti CReactiveMages s.r.o. komponenty k serverům za celkovou cenu 2 100 000,04 Kč včetně DPH. Popis jednotlivých komponent je uveden na daňovém dokladu č. 117139, který žalobce v průběhu odvolacího řízení předložil. Od společnosti Compuny Corporation s.r.o. žalobce v lednu 2018 nakoupil komponenty k serverům za celkovou cenu 303 107 Kč včetně DPH. Popis jednotlivých komponent je uveden na daňových dokladech č. 20180320 a 20180524, který žalobce správcem daně předložil. Předložení příslušných daňových dokladů v daňovém řízení není předmětem sporu.
8. Podle žalobce správce daně vyjádřil pochybnosti, jejichž těžištěm byla samotná existence ekonomické činnosti žalobce. Pochybnosti byly založeny na tom, že správce daně při místním šetření na tehdejší adrese sídla žalobce zjistil, že se zde žalobce nezdržuje. Správce daně tedy kvalifikovaně vyjádřil pochybnost o samé existenci ekonomické činnosti žalobce. V tomto rozsahu tížilo žalobce důkazní břemeno k vyvrácení pochybností. Žalobce pochybnosti o existenci své ekonomické činnosti vyvrátil, což nerozporuje ani žalovaný.
9. Žalobce dále namítá, že ani správce daně ani žalovaný kvalifikovaně nevyjádřili pochybnosti o přijetí sporných plnění od společností CReactiveMages s.r.o. a Compuny Corporation s.r.o. Žádné konkrétní pochybnosti o předložených daňových dokladech vystavených těmito dodavateli žalovaný neuváděl.
10. Žalobce s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 192/2019-29 (pozn. zřejmou chybou v psaní v žalobě označen „č. j. 192/2019-29“), uvádí, že došlo k chybné aplikaci důkazního břemene a nesprávnému odůvodnění pochybností. Žalovaný neoprávněně vytýká žalobci, že nad rámec daňových dokladů nedoložil žádné další důkazní prostředky, které by doložily, kdo, kdy, kde a komu konkrétně uvedený předmět plnění fakticky dodal, jak byla provedena přeprava deklarovaného zboží, jak byla šetřená plnění smluvně ošetřena (např. dodací listy, objednávky, přepravní dokumenty, komunikace s dodavatelem). Žalobce má za to, že takto správce daně nemůže odůvodňovat své pochybnosti. Z odkazovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu plyne, že absence dalších dokladů prokazujících faktické uskutečnění plnění v situaci, kdy správce daně

disponuje daňovým dokladem vztahujícím se ke spornému plnění, aniž by tento doklad jakkoli zpochybnil a svou pochybnost náležitě vyjádřil, sama o sobě bez dalšího nezakládá pochybnost o předloženém dokladu.

11. Žalobce namítá, že pochybnosti o předmětných plněních od společností CReativeMages s.r.o. a Compuny Corporation s.r.o. nebyly kvalifikovaně vyjádřeny. Důkazní břemeno ohledně prokázání nároku na odpočet DPH nebylo přeneseno na žalobce. Žalobce uvádí, že důkazní břemeno není putovní pohár a nijak nepřechází. Na podporu své argumentace cituje z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 4. 2019, č. j. 5 Afs 133/2018-27. Daňový řád v § 92 zcela jednoznačně a striktně stanoví, ohledně kterých skutečností důkazní břemeno nese daňový subjekt a ohledně kterých naopak správce daně. Rozsah tohoto břemene se v průběhu řízení u nich nemění, nepřechází z jednoho na druhého, každý si nese své důkazní břemeno v zákonem stanoveném rozsahu.
12. Žalobce uvádí, že se přesto snažil vysvětlit a doložit svoji ekonomickou činnost a tím i vazbu své ekonomické činnosti na provedené nákupy komponent k serverům. Žalobce kromě jiného písemně vysvětlil svou ekonomickou činnost a doložil potvrzení o zaplacení částky 2 100 000 Kč společnosti CReativeMages s.r.o. za předmětné komponenty. Dále správci daně předložil rozbor případu zákazníka J. M., kde je doloženo, že žalobce prodal server sestavený ze součástí uvedených na předmětných daňových dokladech. Je jasné, že kdyby žalobce tyto součástky nenakoupil, nemohl by je zákazníkům jako pan M. prodat. Podle správce daně však doložené důkazní prostředky samy o sobě neprokazují přímou souvislost s přijatým plněním.
13. Žalobce dále uvádí, že ohledně přijatého plnění od společnosti Compuny Corporation s.r.o. správce daně také trval na doložení konkrétních důkazních prostředků prokazujících přijetí konkrétního plnění od uvedeného dodavatele, a tedy i jejich následné použití pro ekonomickou činnost.
14. Ze shora uvedeného je však podle žalobce zřejmé, že správce daně ohledně předmětných plnění nevyjádřil kvalifikované pochybnosti. Nelze tedy konstatovat, že žalobce neunesl důkazní břemeno nedoložením dalších dokladů nad rámec předloženého daňového dokladu.
15. Žalobce namítá, že kdyby žalovaný kvalifikované pochybnosti vyjádřil, žalobce by doložil k předmětnému období kupní smlouvy k prodaným serverům a potvrzení o přijatých platbách od dalších zákazníků (nejen pana M.). Tyto má žalobce k dispozici. Je z nich patrné, že žalobce z nakoupených komponent k serverům sestavil hardware, který využil k další obchodní činnosti.
16. Podle žalobce je s podivem, že správce daně nevidí přímou souvislost mezi daňovým dokladem o nákupu komponent k serverům a smlouvou o prodeji serveru, kde jsou jako součásti serveru uvedeny komponenty se stejným označením. Žalobce prokázal, že z komponentů, které nakoupil, sestavuje servery, které dále prodává. Jeví se jako nad rámec důkazního břemene žalobce, aby prokazoval veškeré nakládání s každým konkrétním komponentem od přijetí po odeslání zákazníkovi.
17. Jako nesouvisející s předmětnou věcí žalobce označil část napadeného rozhodnutí, kde se žalovaný zabývá tím, že daňový subjekt musí dokázat, který konkrétní plátce mu plnění dodal. Tato informace byla zřejmá z předložených daňových dokladů a nebyla zpochybněna. Žalovaný tedy snadno mohl provést šetření, zda dodavatelé daň přiznali.

### III. Vyjádření žalovaného k žalobě

18. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě navrhuje podanou žalobou zamítnout, jelikož vznesené námitky považuje za nedůvodné. Odkazuje na napadené rozhodnutí a argumentuje ke každému žalobnímu bodu.

### IV. Posouzení věci krajským soudem

19. Žaloba byla podána včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], osobou k tomu oprávněnou a jedná se o žalobu přípustnou. Soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění zákonných podmínek (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Při přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí vycházel soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
20. V nyní posuzovaném případě je předmětem sporu, zda žalobce prokázal splnění podmínek zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o DPH“) pro uplatnění nároku na odpočet DPH z přijatých plnění od CReativeMages s.r.o. a Compuny Corporation s.r.o.
21. Na danou věc dopadá právní úprava obsažená v zákoně o DPH, zejména pak § 72 a § 73 citovaného zákona, jež stanovují podmínky nároku na odpočet DPH.
22. Při splnění podmínek stanovených v citovaných ustanoveních je daňovému subjektu nárok na odpočet přiznán.
23. K otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení se opakovaně vyjádřila judikatura správních soudů. Za všechny např. z posledního období v rozsudku ze dne 25. 1. 2023, č. j. 6 Afs 120/2021 – 57, Nejvyšší správní soud shrnul principy dokazování v daňovém řízení následovně: „Pro uznání nároku na odpočet DPH nejsou rozhodné pouze formální náležitosti předložených a řádně zaúčtovaných dokladů, ale i stav faktický, tedy faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně, a faktické použití právě tohoto zdanitelného plnění k uskutečnění zdanitelných plnění daňovým subjektem. Z konstantní judikatury Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu vyplývá, že prokázání daňově uznatelného výdaje či nároku na odpočet je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad s faktickým stavem. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH nebo samotné výše DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Předložení daňového dokladu je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně úplného, daňového dokladu (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2014, č. j. 8 Afs 55/2013-45, či ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012-32). V těchto sporech je často klíčová otázka rozložení důkazního břemene. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je

povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63; ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119; ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016-36; ze dne 28. 2. 2018, č. j. 1 Afs 382/2017-48, bod 23; či ze dne 22. 3. 2022, č. j. 1 Afs 345/2021-49, bod 25). K přenosu důkazního břemene ze správce daně na daňový subjekt (či naopak) může dojít i opakovaně. Vzniknou-li tedy na základě předložených důkazů správci daně další pochybnosti, nic mu nebrání v tom, aby daňový subjekt opětovně vyzval k prokázání rozhodných skutečností (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2021, č. j. 1 Afs 49/2021-39).“

24. V dané věci orgány finanční správy z uvedeného pojetí rozložení důkazního břemene nikterak nevybočily. Pro posouzení dané věci je nepodstatné, že žalovaný užívá pojem „přenos“ nebo „přechod“ důkazního břemene. Naopak klíčové pro nyní řešený případ je, že orgány finanční správy respektovaly zákonné limity rozložení důkazního břemene v rozsahu uvedeném v § 92 odst. 3, resp. 5 daňového řádu, a to rovněž zcela v duchu rozsudku NSS ze dne 11. 4. 2019, č. j. 5 Afs 133/2018-27, na nějž žalobce v žalobě odkazoval.
25. Krajský soud posoudil jako nedůvodnou námitku žalobce, že správce daně nevyjádřil kvalifikovaně pochybnosti o předmětných plněních.
26. Ve vztahu ke zdaňovacímu období prosinec 2017 správce daně své pochybnosti ohledně plnění od CReativeMages s.r.o. vyjádřil ve výzvě ze dne 14. 2. 2018, č. j. 233702/18, ve které žalobce vyzval, aby doložil a prokázal, že přijatá zdanitelná plnění se uskutečnila, byla uskutečněna plátcem a zdanitelná plnění byla použita pro účely uskutečnění ekonomických činností daňového subjektu dle § 72 odst. 1 zákona o DPH. Jako důvod pochybností uvedl, že k uplatněnému nároku na odpočet daně žalobce předložil evidenci pro daňové účely k DPH, správcem daně požadované daňové doklady a účetní deník 12/2017. Z obsahu těchto daňových dokladů a písemností není zřejmé, že přijatá zdanitelná plnění byla využita v rámci ekonomické činnosti daňového subjektu a zda je nárok na odpočet uplatněn oprávněně. Dále správce daně při provedeném místním šetření dne 9. 2. 2018 na adrese sídla žalobce zjistil, že žalobce se na adrese sídla nezdržuje, nebylo nalezeno žádné označení kanceláře, jiných prostor či poštovní schránky žalobce. Objekt se nejevil, že je obýván. Krajský soud uvádí, že správce daně ve výzvě ze dne 14. 2. 2018 poukázal na zcela konkrétní okolnost, jež u něj důvodně vyvolala pochybnosti o reálném výkonu podnikatelské činnosti žalobce, a tedy i o tom, zda deklarovaná zdanitelná plnění byla skutečně přijata a zda byla použita v rámci uskutečňování ekonomické činnosti žalobce. Správce daně tak unesl důkazní břemeno, které jej ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu tížilo. Žalobce byl proto povinen dále prokazovat pravdivost svého tvrzení o tom, že deklarované plnění od CReativeMages s.r.o. skutečně přijal že toto plnění sloužilo k jeho ekonomické činnosti.

27. Důvody, pro které žalobcem předložené důkazní prostředky nebyly způsobilé prokázat nárok na odpočet daně vyložil správce daně ve sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 6. 3. 2018, č. j. 334473/18, a žalovaný v bodech [15] až [19] písemnosti ze dne 4. 11. 2020, č. j. 40518/20, kterou seznámil žalobce s doplněním spisového materiálu.
28. Ve výzvě ze dne 22. 3. 2018, č. j. 454699/18, správce daně vyzval žalobce k odstranění pochybností za zdaňovací období leden 2018, že přijatá zdanitelná plnění se uskutečnila, byla uskutečněna plátcem a že tato zdanitelná plnění byla použita pro účely uskutečnění ekonomických činností žalobce. Správce daně rovněž žalobci sdělil, že z doložených důkazních prostředků (daňové doklady, evidence pro daňové účely) není zřejmé, že přijatá zdanitelná plnění dodali žalobci uvedení dodavatelé, že přijatá plnění byla využita v rámci ekonomické činnosti. Dále správce daně vytkl žalobci, že nedoložil smluvní ujednání (zakázky) týkající se zdanitelného plnění a přepravní dokumenty, které by prokazovaly odkud kam, kdo a kdy předmětné plnění přepravoval. Krajský soud má za to, že takto formulovanou výzvou správce daně nedostal své povinnosti uvést konkrétní skutečnosti, na základě nichž dospěl k závěru, že o souladu předložených dokladů se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochybnosti, že činí účetnictvím nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. S žalobcem je nutné souhlasit, že takto formulovaná výzva nemůže obstát ve světle závěrů plynoucích z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 192/2019-29. Jak v tomto rozsudku uvedl Nejvyšší správní soud (a jak cituje žalobce v podané žalobě), absence dalších dokladů prokazujících faktické uskutečnění plnění v situaci, kdy správce daně disponuje daňovým dokladem vztahujícím se ke spornému plnění, aniž by tento doklad jakkoli zpochybnil a svou pochybnost náležitě vyjádřil, sama o sobě bez dalšího nezakládá pochybnost o předloženém dokladu. Ve výzvě za leden 2018 tak správce daně pouze popřel skutečnosti tvrzené v daňovém přiznání bez vyjádření konkrétních pochybností. Výzvou za leden 2018 správce daně své důkazní břemeno neunesl. Je však třeba dodat, že tato skutečnost nezpůsobila nezákonnost napadeného rozhodnutí, a to z níže uvedených důvodů.
29. Správce daně ve sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 25. 4. 2018, č. j. 891447/18, seznámil žalobce se svými pochybnostmi ohledně reálného výkonu ekonomické činnosti a tím i ohledně toho, zda se dotčená zdanitelná plnění opravdu uskutečnila, zda předmět plnění dodali skutečně uvedení dodavatelé a zda žalobce přijatá plnění použil v rámci své ekonomické činnosti. Správce daně též uvedl, na základě jakých skutečností tyto své pochybnosti pojal. Poukázal na adresu sídla žalobce (Stýblova 2352/30a, Praha 4), na které se nacházel rodinný dům ve společném jmění manželů Dámenových, což podle správce daně neprokazovalo, že se na adrese sídla žalobce ekonomická činnost spočívající v nákupu serverů a jejich ziskovém prodeji uskutečňuje. Pochybnosti správce daně prohloubilo, že žalobce popsal svoji ekonomickou činnost, nicméně nepředložil žádné daňové doklady, které by jeho tvrzení o prodeji serverů prokazovaly. Správce daně rovněž sdělil, proč přetrvávají jeho pochybnosti a proč je nerozptýlily ani žalobcem předložené důkazy (seznam vystavených faktur a vyúčtovací daňové doklady). Současně správce daně uvedl, že se žalobce nevyjádřil k daňovým dokladům od dodavatele Compuny Corporation s.r.o.
30. Krajský soud má za to, že pochybnosti správce daně vycházely z relevantních poznatků ohledně ekonomické činnosti žalobce a opírají se o logickou úvahu, zda žalobce vůbec disponuje prostory k výkonu takové činnosti, resp. zda danou činnost vykonává, čímž

vzniká oprávněně i pochybnost o uskutečnění zdanitelného plnění a jeho využití v rámci podnikatelské činnosti žalobce. Správce daně tak unesl důkazní břemeno, které jej ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu tížilo. K tomu lze dodat, že žalobci již na základě sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 25. 4. 2018 muselo být zřejmé, že pochybnosti správce daně mohly být rozptýleny doložením přijetí předmětného plnění a prokázáním jeho použití v ekonomické činnosti žalobce.

31. Z již výše zmíněného seznámení ze dne 27. 10. 2020 pak plyne, že žalovaný setrval ve vztahu k plněním od Compuny Corporation s.r.o. na závěrech správce daně, neboť ke zpochybněným plněním žalobce nic nepředložil. Ze seznámení ze dne 27. 10. 2020 je rovněž zřejmé, že žalovaný již na základě žalobcem doložených důkazních prostředků nezpochybňuje samotný výkon ekonomické činnosti žalobce, ale že se žalobci dosud nepodařilo rozptýlit pochybnosti, že ohledně přijetí konkrétního zboží dle šetřených dokladů a jeho použití pro ekonomickou činnost žalobce a plnění na výstupu.
32. Žalovaný seznámil žalobce s doplněním spisového materiálu rovněž písemností ze dne 4. 11. 2020, č. j. 40518/20, kde ve vztahu k plněním od Compuny Corporation s.r.o. uvedl, že žalobce nepředložil žádné důkazy ohledně přijetí konkrétních zdanitelných plnění od uvedeného dodavatele a jejich použití pro ekonomickou činnost.
33. Jak v seznámení ze dne 27. 10. 2020, tak v seznámení ze dne 4. 11. 2020 žalovaný poukázal na tzv. auditní stopu (ověřitelnou vazbu mezi daňovým dokladem a daným plněním), kterou si daňový subjekt zajistí především tím, že bude uschovávat veškeré související informace, doklady a dokumenty od samotného počátku transakce (např. informace o získání obchodního partnera, o původu zboží, objednávky, zajištění dopravy, skladovou evidenci atd.).
34. Krajský soud dodává, že rovněž ve sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 25. 4. 2018 i v bodech [12] a [13] seznámení ze dne 27. 10. 2020 a v bodech [26] až [30] seznámení ze dne 4. 11. 2020 orgány finanční správy neopomněly vyložit důvody, pro které žalobcem doložené důkazní prostředky nebyly způsobilé prokázat tvrzení žalobce o dotčených zdanitelných plněních.
35. Žalobce tak byl dostatečně seznámen s pochybnostmi ohledně daňových dokladů a měl prostor na tyto pochybnosti reagovat. Skutečnost, že správce daně své pochybnosti jednoznačně nevyjádřil již ve výzvě ze dne 25. 4. 2018 (tj. ve výzvě za zdaňovací období leden 2018), není žádoucí, nicméně tuto výzvu nelze hodnotit selektivně bez ohledu na další postup správce daně a žalovaného v dané věci. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 192/2019-29 „[p]odstata vyjádření konkrétních pochybností ohledně předložených dokladů není v bezpodmínečném trvání na formálně bezvadné výzvě, nýbrž ve faktickém seznámení daňového subjektu se vzniklými nejasnostmi tak, aby se daňový subjekt mohl náležitě hájit a svá tvrzení prokázat jiným způsobem.“
36. Z obou výzev, z obou sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností jakož i z obou seznámení je zřejmé, že v rámci daňového řízení byla od počátku klíčovou otázkou naplnění podmínek pro nárok na daňový odpočet podle § 72 a § 73 zákona o DPH, konkrétně prokázání skutečnosti, že žalobce předmětná plnění od CReativeMages s.r.o. a Compuny Corporation s.r.o. skutečně přijal a že tato plnění sloužila k jeho ekonomické činnosti. Z obsahu daňového spisu jednoznačně vyplývá, že ač byl žalobce opakovaně vyzván k prokázání uvedených skutečností, nepředložil takové důkazní prostředky, které by jeho

nárok na odpočet daně prokazovaly. Ačkoli volba důkazních prostředků, kterými daňový subjekt prokazuje svá tvrzení, je pouze na jeho úvaze a není povinností správce daně daňový subjekt instruovat, kterými důkazními prostředky může případně soulad daňových dokladů se skutečností prokázat, tak z výzev, ze sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností i ze seznámení přitom bylo seznatelné, jaké důkazní prostředky mohou prokázat skutečnosti žalobcem tvrzené v daňových přiznáních (např. doložení provedené platby, smlouvy, objednávky, přepravní dokumenty, skladová evidence prokazující příjem a výdej komponentů).

37. S ohledem na uvedené nelze přisvědčit námitkám žalobce, že postačovalo, pokud unesl své prvotní důkazní břemeno předložením daňových dokladů a že nebyl povinen dokládat další důkazní prostředky k prokázání oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet DPH. Žalobce nemohl mít oprávněně za to, že v daňovém řízení (v odvolacím řízení před žalovaným) předložil všechny potřebné důkazy k prokázání nároku na odpočet DPH nebo že postačovalo, pokud v obecné rovině vysvětlil, v čem spočívala jeho ekonomická činnost.
38. Pokud se žalobce domníval, že jádrem pochybností orgánů financí správy je pouze existence jeho ekonomické činnosti a že postačí, pokud svoji ekonomickou činnost ozřejmí, pak tato mylná domněnka nemá oporu ve spisovém materiálu a jde plně k tíži žalobce. To, že zprvu nebylo jisté, zda žalobce skutečně vykonává ekonomickou činnost, vedlo k pochybnostem o naplnění podmínek pro přiznání nároku na daňový odpočet podél § 72 a § 73 zákon o DPH. Tyto pochybnosti pak měl žalobce odstranit.
39. Žalobce s odkazem na bod [25] napadeného rozhodnutí namítá, že doložil potvrzení o zaplacení částky ve výši 2 100 000 Kč společnosti CReativeMages s.r.o. V bodě [25] napadeného rozhodnutí žalovaný zmiňuje předložení tří potvrzení o platbě z bankovního účtu žalobce s tím, že s ohledem na absenci variabilního symbolu nelze zjistit, ke kterému daňovému dokladu se předmětná potvrzení vztahují, a zda se tedy jedná o úhradu žalobcem předloženého daňového dokladu k přijaté platbě č. 877001, od dodavatele CReativeMages s.r.o. Předmětná potvrzení tak nejsou s to prokázat, zda předmětný doklad byl uhrazen, natož zda se fakturovaná záloha vztahovala k fakticky uskutečněnému plnění. Krajský soud uvádí, že žalobce závěry uvedené v bodě [25] napadeného rozhodnutí relevantně nezpochybnil a nepodrobil je jakékoli polemice a daná žalobní námitka tak nepředstavuje náležitou názorovou opONENTURU k hodnocení daného důkazu ze strany správce daně, resp. žalovaného. Krajský soud nevidí v daném případě důvod, aby se od hodnocení předmětného důkazního prostředku (potvrzení o platbě) ze strany žalovaného odchýlil.
40. Dále žalobce poukazoval na rozbor případu zákazníka J. M. Žalobce namítá, že doložením realizace zakázky pro pana M. prokázal, že z nakoupených komponent sestavil hardware, který užil k další obchodní činnosti. Podle žalobce jde nad rámec jeho důkazního břemene, aby prokazoval veškeré nakládání s každým konkrétním komponentem od přijetí po odeslání zákazníkovi.
41. S danou žalobní argumentací se soud neztotožnil. Žalobce v daňovém přiznání uplatnil z celého přijatého plnění plný nárok na odpočet DPH, čímž tvrdil, že veškeré přijaté plnění má vazbu na jeho ekonomickou činnost, resp. že toto plnění využívá výhradně ke zdanitelnému plnění na výstupu. Tvrdil-li žalobce takovou skutečnost, byl povinen ji také prokázat. Této povinnosti se nelze zprostit ani v případě nákupu většího množství komponentů. I v takovém případě byl žalobce odpovědný za unesení důkazního břemene

ve vztahu k prokázání podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně podle § 72 zákona o DPH. Bylo tak na žalobci, aby prokázal, k jakému účelu (zdanitelnému plnění) jsou komponenty používány (např. postavit na jisto vazbu konkrétního přijatého plnění na vstupu s konkrétní fakturou na výstupu). Určení, který konkrétní vstup (v nyní řešené věci komponent) souvisí s konkrétním zdanitelným výstupem musí být ověřitelné správcem daně. Jde zcela k tíži žalobce, pokud by z jakýchkoli důvodů nebyl schopen tvrzenou vazbu konkrétních přijatých plnění na konkrétní uskutečněná zdanitelná plnění prokázat. Jak vyplývá z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37), je na daňovém subjektu, aby způsob svého podnikání a způsob, jakým provádí své obchody a jakým je dokumentuje, uzpůsobil tak, aby byl schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností, které tvrdí v daňovém přiznání. Opačný přístup by vedl k rezignaci na zásadu neutrality DPH a z ní vyplývající požadavek, aby nárok na odpočet byl přiznán, jsou-li splněny hmotněprávní požadavky, mezi něž patří též souvislost mezi přijatým zdanitelným plněním a uskutečněným zdanitelným plněním. Nelze uplatňovat odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění, která nejsou následně využita pro uskutečnění zdanitelného plnění, neboť by tak výsledná daň nebyla odvedena.

42. Krajský soud souhlasí se závěry žalovaného, že nebylo prokázáno, že svému odběrateli – panu M., žalobce dodal právě komponenty přijaté od deklarovaných dodavatelů (viz bod [36] napadeného rozhodnutí). Stejný název komponent na přijatém a vydaném daňovém dokladu podle krajského soudu k prokázání této skutečnosti bez dalšího nepostačuje. Kromě obecného konstatování, že kdyby součástky nenakoupil, nemohl by je zákazníkům jako pan M. prodávat, neuvádí žalobce nic konkrétního, co by mohlo dané závěry zpochybnit.
43. K tomu lze pro úplnost dodat, že otázka, zda žalovaný mohl na základě žalobcem předložených dokladů ztotožnit, zda na faktuře přijaté i na faktuře vydané se jedná o jedno určité konkrétní zboží, není pro posouzení dané věci klíčová. I kdyby totiž žalobce doložil využití části z přijatého plnění tak, jak tvrdí, žalovaný by nemohl rezignovat na sledování využití ostatních komponentů (zbývající části přijatého plnění) a nemohl by pouze na základě jednoho demonstrativně doloženého obchodního případu (zákazníka pana M.) uznat žalobcem uplatněný nárok na odpočet DPH.
44. Žalobce namítá, že informace o konkrétním plátcí, který mu předmětné plnění poskytl, vyplývá z předložených daňových dokladů a tato informace nebyla zpochybněna. Soud tuto námitku neshledal důvodnou, neboť jak je zmíněno výše, správce daně kvalifikovaně vyjádřil důvodné pochybnosti, že fakticky došlo k uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění od společností CReativeMages s.r.o. a Compuny Corporation s.r.o., jak bylo uvedeno na předmětných daňových dokladech. Zpochybněné daňové doklady tak nebyly způsobilé prokázat žalobcovu tvrzení. Jak však vyplývá z výše zmíněné konstantní judikatury, ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nejsou dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, jestliže správci daně vzniknou pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v těchto dokladech deklarováno.
45. Nedůvodná je i námitka žalobce, že žalovaný snadno mohl provést šetření, zda dodavatelé daň přiznali. Žalovaný nebyl povinen postavit najisto otázku, zda deklarovaní dodavatelé přiznali daň, neboť v daném případě to byl žalobce, koho tížilo důkazní břemeno stran uplatněného nároku na odpočet DPH. K tomu lze dodat, že žalobce neozřejmil, jaké

informace o faktickém průběhu obchodních transakcí by mohlo přinést samotné zjištění ohledně přiznání daně ze strany dodavatelů uvedených na daňových dokladech.

46. Z výše uvedených důvodů krajský soud dospěl ke stejnému závěru jako žalovaný. Žalobce neprokázal faktické přijetí zdanitelných plnění od společností CReativeMages s.r.o. a Compuny Corporation s.r.o., a tedy i jejich následné využití pro ekonomickou činnost. Nárok na odpočet DPH mu byl odepřen v souladu se zákonem.
47. Soud nesdílí názor žalobce, že žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl k „odlišnému právnímu názoru“ o neoprávněnosti uplatněného odpočtu DPH ve smyslu § 115 odst. 2 věty druhé daňového řádu, která stanoví, aby právě v situaci, kdy odvolací orgán dospěl k odlišnému právnímu názoru v neprospěch odvolatele, seznámil odvolatele před vydáním rozhodnutí o odvolání s průběhem řízení. Pro úplnost krajský soud poznamenává, že žalobce nenamítá porušení § 115 odst. 2 věty první daňového řádu, která požaduje, aby odvolací orgán seznámil odvolatele před vydáním rozhodnutí o odvolání s průběhem řízení v situaci, kdy prováděl dokazování.
48. Jak krajský soud zmínil již výše, že oba správci daně totožně uváděli, že zde jsou pochybnosti o tom, zda skutečně došlo k deklarovaným plněním, že je dodali deklarovaní dodavatelé a že tato plnění byla využita k ekonomické činnosti žalobce. Oba správci daně dále shodně ve vztahu k dodavatelům CReativeMages s.r.o. a Compuny Corporation s.r.o. uváděli, že se žalobci tyto pochybnosti nepodařilo odstranit. Závěry správce daně a žalovaného tak nestojí na odlišných nosných důvodech, pro které žalobce neunesl své důkazní břemeno. K namítanému porušení § 115 odst. 2 daňového řádu věty druhé ze strany žalovaného tedy nedošlo.
49. Krajský soud dodává, že si je vědom závěru plynoucího z rozsudku Soudního dvora EU ze dne 9. 12. 2021, *Kemwater ProChemie*, C-154/20, že nárok na odpočet DPH má být uznán i v případě, kdy je prokázáno, že příslušné plnění poskytl jiný než deklarovaný dodavatel, pokud ovšem je i tento skutečný (na dokladu neuvedený) dodavatel v postavení osoby povinné k dani, resp. v podmínkách českého právního řádu v postavení plátce DPH. Stejně tak si je krajský soud vědom rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č.j. 1 Afs 334/2017-208, v němž rozšířený senát vyslovil právní závěr: *„Postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako plátce DPH je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH [§ 72 zákona č.235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112]. Dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, že údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně.“*
50. Dané závěry jsou však bez dopadu na nyní souzený případ, v němž orgány finanční správy účinně zpochybnily již samu skutečnost, že k deklarovaným plněním vůbec došlo a že byla využita v rámci ekonomické činnosti žalobce, nikoliv pouze to, kdo byl jejich dodavatelem. To je pro posouzení aplikovatelnosti zmíněné judikatury na danou věc podstatné. Nadto lze na okraj poznamenat, že v průběhu daňového řízení nevyplývalo, že by žalobce přijal plnění od jiného plátce DPH ve smyslu zmíněných rozsudků Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu. I v podané žalobě žalobce setrval na svém tvrzení, že dodavateli daného plnění jsou subjekty uvedené na daňových dokladech. Nebylo však prokázáno, že tyto subjekty jsou skutečnými dodavateli předmětných plnění.

Ze skutečností vyplývajících z projednávané věci tak není možno dovodit, že by místo dodavatelů deklarovaných na předložených daňových dokladech byla plnění fakticky dodána jinými plátcí DPH, resp. kdo by mohl být skutečným dodavatelem předmětných plnění.

#### V. Závěr a náklady řízení

51. Krajský soud na základě všech výše uvedených skutečností a úvah neshledal žalobu důvodnou, proto ji postupem podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
52. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., dle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu těch nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který úspěch ve věci neměl. Žalobce před soudem neuspěl (soud žalobu zamítl jako nedůvodnou), proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, však žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, a proto mu je nelze přiznat.

#### Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 23. 2. 2023

Mgr. Milan Procházka  
předseda senátu